

І. В. Рузмайкіна, доц., канд. екон. наук, Я. В. Клименко, ст. гр. ОА 08-2

Кіровоградський національний технічний університет

Облік основних засобів: перехідні положення впровадження Податкового кодексу

У статті розглядаються основні перехідні положення обліку основних засобів. Досліджуються особливості нових правил амортизації, пов'язаних із набранням чинності Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року №2755-VI. Значна увага приділяється проблемі гармонізації фінансового та податкового обліку основних засобів.

Постановка проблеми та її актуальність. Основні засоби є матеріально-технічною базою підприємства, вони визначають обсяги виробництва та його виробничу потужність, а ефективне управління основними засобами сприяє покращенню техніко-економічних показників роботи підприємства, а саме – зростанню обсягів випуску продукції та зниженню її собівартості.

Необхідність інформаційного забезпечення процесами управління основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку основних засобів, яка б була адекватною складу об'єкту управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток методологічних засад обліку основних засобів внесли вчені М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, М. П. Войнаренко, С.Ф. Голов, М.Г. Чумаченко, І. М. Павлюк, В. П. Завгородній та інші вітчизняні й зарубіжні автори. Проте залишаються невирішеними проблеми оцінки та переоцінки основних засобів, порядок визначення реального перенесення вартості засобів на вартість новоствореного продукту, що негативно впливає на достовірне визначення фінансового стану підприємства та результатів його діяльності. На цій основі стає очевидним, що визначені питання потребують подальшого дослідження і вирішення.

Метою статті є вивчення методики нарахування амортизації основних засобів в системі оподаткування і системі фінансового обліку з метою їх зближення (гармонізації), спрощення та обґрунтованості обчислення сум амортизації.

Виклад основного матеріалу. Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується його розподілом на декілька підсистем, а саме, фінансового, податкового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що зумовлює особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Аналіз законодавчих актів, що діяли протягом 2000 – 2010 рр. щодо регулювання аспектів обліку основних засобів показує, що існували суттєві розбіжності фінансового та податкового їх обліку. До недавнього часу ці розбіжності стосувалися визначення, класифікації, оцінки, нарахування амортизації, витрат на поліпшення та утримання основних засобів.

До набуття чинності Податкового кодексу України основоположні законодавчі документи, які регулювали фінансовий та податковий облік основних засобів, а саме, П(С)БО 7 «Основні засоби» та Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» не містили методологічної єдності термінів. Так, в П(С)БО 7 використовувався термін «основні засоби», а в податковому законодавстві – «основні фонди». Сучасна редакція Податкового кодексу України нівелює розбіжності в назвах, використовуючи термін «основні засоби». При цьому критерії віднесення активів до основних засобів порівняно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» залишилися незмінними. Таким чином, облік основних засобів у Податковому Кодексі наближений до фінансового.

Згідно з підпунктом 14.1.138 Податкового кодексу України основні засоби – це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 грн. (на відміну від рекомендованого Міністерством фінансів рівня 1000 грн. до прийняття Податкового кодексу України) і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад 1 рік.

Нормами Податкового кодексу розширена класифікація основних засобів у податковому обліку, яка тепер передбачає 16 груп основних засобів замість чотирьох.

У табл. 1 наведене порівняння податкових і бухгалтерських груп основних засобів та інших необоротних активів, а також зазначено мінімально припустимий строк корисного використання (МПС) об'єктів відповідних груп для цілей нарахування податкової амортизації.

Таблиця 1 – Порівняння податкових і бухгалтерських груп основних засобів та інших необоротних активів

Групи податкового обліку	Групи бухгалтерського обліку	Субрахунки бухгалтерського обліку	МПС, років
Група 1 — земельні ділянки	Земельні ділянки	101	—
Група 2 —капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	Капітальні витрати на поліпшення земель	102	15
Група 3 — будівлі	Будинки і споруди	103	20
Споруди			15
передавальні пристрої			10
Група 4 — машини та обладнання	Машина та обладнання	104	5
з них:			2
ЕОМ, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються НА), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення і засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн			
Група 5 —транспортні засоби	Транспортні засоби	105	5
Група 6 — інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструменти, прилади й інвентар	106	4
Група 7 — тварини	Тварини	107	6
Група 8 — багаторічні насадження	Багаторічні насадження	108	10
Група 9 — інші ОЗ	Інші ОЗ, інші необоротні матеріальні активи	109, 117	12
Група 10 —бібліотечні фонди	Бібліотечні фонди	111	—
Група 11 —МНМА	МНМА	112	—
Група 12 —тимчасові (нетитульні) споруди	Тимчасові (нетитульні) споруди	113	5
Група 13 — природні ресурси	Природні	114	—

	ресурси		
<i>Група 14</i> — інвентарна тара	Інвентарна тара	115	6
<i>Група 15</i> — предмети прокату	Предмети прокату	116	5
<i>Група 16</i> — довгострокові біологічні активи	Довгострокові біологічні активи	16	7

Як бачимо з табл. 1, із впровадженням Податкового кодексу України групи податкового та бухгалтерського обліку тепер співпадають. Також за кожною групою закріплені не норми амортизації, а мінімально допустимі строки корисного використання. Строк корисного використання установлюється наказом по підприємству при зарахуванні об'єкта на баланс, він може переглядатися у випадках зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта та не може бути меншим, ніж визначено в Податковому Кодексі. При цьому не дається додаткового роз'яснення щодо строків використання об'єктів, які вже знаходяться в експлуатації.

Ще одне нововведення – це пооб'єктний облік основних засобів. Згідно п. 144.1 Податкового кодексу України, амортизація об'єктів нараховується протягом строку корисного використання і призупиняється на період виводу об'єкта з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації, тощо). При визначенні строку корисного використання слід ураховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта, та інші фактори.

Податковий Кодекс дозволяє в податковому обліку застосовувати п'ять методів амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий. При цьому прямолінійний і виробничий методи дозволено застосовувати до всіх груп, а інші три методи амортизації можуть бути використані тільки для певних груп основних засобів.

Амортизація більше не виступає окремою компонентою прибутку, що підлягає оподаткуванню, як це було до останнього часу. За новими правилами амортизація включатиметься до собівартості виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) або до інших витрат (залежно від використання об'єкта основних засобів). Відповідно, вона включається у витрати лише після реалізації таких товарів (робіт, послуг) — за датою визнання доходу від їх реалізації.

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єкту рівня його ліквідаційної вартості. При цьому визначення терміну «ліквідаційна вартість» Податковий Кодекс не надає.

Невирішеними з точки зору гармонізації залишаються питання переоцінки та віднесення витрат на ремонти основних засобів. Так, платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$Ki = (I(a-1) - 100) : 100, \quad (1)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення Ki не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Результати індексації збільшують первісну вартість основних засобів на початок наступного року з метою амортизації, за П(С)БО переоцінка проводиться на інших засадах.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає критерії віднесення ремонтних витрат на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів. До них відноситься вплив проведених ремонтних робіт на майбутні економічні вигоди від використання об'єкта.

За Податковим кодексом критерій майбутніх економічних вигод також застосовується, при цьому встановлюється вартісний критерій. Так, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Висновки. Проведений аналіз показує, що нові правила стосовно основних засобів зближують фінансовий та податковий облік. І хоч питання обліку основних засобів дуже ретельно прописані в Податковому Кодексі, але залишилися невирішені проблеми. По-перше - це визначення строків корисного використання об'єктів, які знаходяться в експлуатації і по-друге – визначення терміну «ліквідаційна вартість» і способів обчислення його вартісного рівня. Це стосується амортизації необоротних активів, які використовуються для виготовлення та реалізації товарів (робіт, послуг).

Отже, незважаючи на кроки держави щодо гармонізації фінансового та податкового обліку основних засобів, можна зробити висновок, що їх методологічна основа в переважній більшості збігається, але арифметичні суми по групах основних засобів будуть відрізнятися.

Список літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Закон України № 334/94-ВР від 28.12.94 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року №92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. А. Василенко. Амортизація в Податковому кодексі: вивчаємо нові правила // Все про бухгалтерський облік. – 2011 – № 22.
5. Кузьменко О. Основні засоби в Податковому Кодексі: Складнощі переведення // Баланс. – 2010. – № 91. // Динай.
6. Нові правила податкової амортизації: умови переходу // Все про бухгалтерський облік. – 2011 – № 20.
7. Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов // Нюансы обложения прибыли и исчисления НДС по Налоговому Кодексу. – 2010. – № 52 // Динай.

Одержано 31.05.11